

ZİRAÎ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ MESELESİ

Mazhar HİÇŞAŞMAZ

I. Mevzuun Takdimi :

Memleketimizde muasır ve mütekâmîl bir vergi sisteminin tatbikatını sağlamak maksadiyle girişilen ve 1950 yılında gerçekleşen Gelir Vergisi reformu ile alâkalı çalışmaların hemen her safhasında ziraî kazançların teklifi meselesi münakaşa mevzuu olmaktan geri kalmamıştır. Nitekim, 1946 senesinde hazırlanan Gelir Vergisiyle alâkalı ilk kanun projesinde ziraî kazançlar vergi mevzuuna ithal edildiği halde bugünkü Gelir Vergisi sisteminin (1) istinat ettiği 1947 tasarısında ise ziraî kazançlar vergi mevzuu haricinde bırakılmıştır. Keza, Gelir Vergisinin henüz ilk tatbikat yılı neticeleri bile alınmadan, 1951 Şubatında yapılan iki kanun teklifinde (2) millî gelir içinde işgal ettiği büyük nisbete rağmen ziraî kazançların tamamen Gelir Vergisi mevzuu dışında bırakılması keyfiyetinin verginin umumiyet kaidesini ihlâl ettiği esbabı mucibesiyile bu kazançların vergilendirilmesi ileri sürülmüştür. Konu, vergi tatbikatiyle alâkalı problemlerimiz arasında bugün de ehemmiyetini muhafaza etmektedir. Bu etüdde, altı yılı bulan bir tatbikat devresi sonunda ziraî kazançların Gelir Vergisi sistemi içinde vergilendirilmesi mevzuu, gerek nazari prensipler, gerekse tatbikat muvacehesinde topluca gözden geçirilecek ve mezkûr kazançların teklifi hususunda varılacak neticenin tesbitine çalışılacaktır.

II. Malî gelir anlayışı ve ziraî kazançlar :

Bir vasıtasız vergiler sisteminde, vergi, sermayeden veya gelirden alınır. Memleketimizde carî tatbikatta, ziraî kazançların ancak Türk Gelir Vergisi sistemi içinde teklifi düşünülebileceği için nazari esasların da bu bakımdan gözden geçirileceği tabiidir. Gelir, esas itibariyle iktisat ilminin mevzuları arasında yer almakla beraber, gelir vergilerinin tatbikattaki inkişafı gelire malî bir mefhum olmak vasfını da vermiş bulunmaktadır. Bu itibarla aşağıdaki izahlar, gelir mefhumunun iktisadî ve malî bakımdan birlikte ve topluca gözden geçirilmesi zarureti tahtında yapılmış bulunmaktadır.

(1) Burada Gelir Vergisi sistemi ile ifade edilmek istenen; Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunu ile Esnaf Kanunundan mürekkep manzumedir.

(2) Kocaeli Mebusu Ekrem Ali Can ve Antalya Mebusu Ahmet Tekelioğlu tarafından hazırlanan kanun projeleri.

Gelirin tesbitine esas teşkil eden kriterlerin tayini ve gelirin tarifi iktisadî bakımdan ele alındığı takdirde, meselenin bir defada halledilecek kadar kolay bir mevzu olmadığı müşahade edilir. Bununla beraber, iktisadî noktainazardan hareket edilmek suretiyle yapılan çeşitli gelir tariflerinde başlıca iki kriterin gelir mefhumuna bir vuzuh verecek mahiyette olduğu görülmektedir. Bahis konusu kriterlerden birincisi, sermayede devamlılığı gelirden mevkutluğu ayırıcı bir hususiyet olarak görmekte, ikincisi ise, sermayeyi hizmet sağlayan bir mal saymakta, gelirin de ancak bu hizmet sağlayan mallardan doğduğunu belirtmektedir. (3)

Vergiciliğe istikamet veren nazariî esaslar ve bu esaslardan mühim tatbikat gelir hususunda iktisadî görüşlerden büsbütün ayrı kalmamakla beraber, vergi hukukunun kendine mahsus bir gelir anlayışı olduğunu bil hassa tebarüz ettirmek lâzımdır. Bunun sebebi vergiciliğin mutlâka ilmî bir gayeye teveccüh etmek mecburiyetinde olmayışında aranmalıdır. Filhalka, malî idare, sermaye veya geliri vergilendirirken, iktisadî bir gerçeği ifade etmekte olan herhangi bir tarife bağlı kalmak zorunda değildir. Malî idare, sadece mümkün olabilen adalet çerçevesinde en fazla hasılât sağlayacak bir teklif mekanizmasından faydalanmayı tasarlar. Vergi, maddî bir vakiydir. Bu itibarla, vergi hukuku, ne hususî hukuk ve ne de iktisat sahasında yer alan görüşlere bağlı kalmıyarak hususî bir gelir anlayışına sahip bulunmakla, vergi tatbikatında carî sermaye ve gelir unsurlarını da kendine hâs bir şekilde tesbit ve tayin eylemektedir. (4) Vergi hukukunun muhtariyeti prensibi ile alâkalı bulunan bu izahat, malî bahımdan gelir mefhumundan ne anlaşılabilirliği hususunun tesbitini zarurî kılar.

Bir defa Gelir Vergisi sistemi, prensip itibariyle, hakikî şahısların bütün kazanç ve iratlarını kavrayan bir malî nizamı ifade etmektedir. (5) Vergi literatüründe; kazanç tâbiri, emekten (maaş, ücret, tekaüdiye) veya emekle sermayenin mezcinden (ticarî kazançlar, serbest meslek kazançları) doğan hasılayı; irat tâbiri ise, münhasıran sermayenin m e n k u l , gayrimenkul) hasılasını anlatmak maksadiyle kullanılmaktadır. Bu itibarla, Gelir Vergisinin mevzuunu teşkil eden gelir mefhumu içinde hem kazançlar ve hem de iratlar yer almaktadır. Vergi tatbikatında, ayırma prensibine muvazi olarak yapılan bu tefrikin «Kaynak nazariyesi» adı altında anılan iktisadî görüşten mühim bulunruğu izaha muhtaç değildir. Bu mânada gelir; emeğe, sermayeye veya hem emeğe hem de sermayeye bağlı olmak

(3) M. Vedel — Cours de Legislation Financière - Faculté de droit de Paris, Licence 3 me année 1952 - 1953. Sahife: 392.

(4) M. Vedel — a. g. e. Sahife: 394.

(5) Ali Alaybek — Gelir Vergisi Dâvamız. Sahife: 89.

üzere muhtelit (= mixte) bir şekilde tekevvün eder. İktisadî görüşle irtibatı kolaylıkla tesbit edilen bu gelir anlayışında, bizatihî sermaye vaki kıymet artışları, başka bir deyimle sermayedeki zenginleşmeler gelir mefhumuna ithal olunamamaktadır. Halbuki, vergi hukukunda, mamelekte vukua gelen kıymet artışları (= Plus — Values) da gelir içinde mütalâa edilmekte ve vergi matrahına ithal olunmaktadır. Bahis konusu kıymet artışlarını, yukarıda zikredilen mânada gelir addetmek mümkün değildir. Menkul kıymetlerin, yabancı paraların, esham ve tahvilâtın değerlendirilmesi hususlarında tipik misalleri görülen bu mânadaki gelir, ticarî ve sınaî faaliyetlerden mütevellit hasılanın tesbitinde de mahsus bir ehemmiyet kazanmıştır. (6) Ticarî ve sınaî işletmelerde; neticelerin kâr ve zarar hesabı yerine, bilânço teorisine ve öz sermaye mukayesesine göre tesbit edilmesi de malî bakımdan gelir tayininde yeretmiş bir anlayışı göstermektedir. Bu nazarî esaslar muvacehesinde, zirai kazançların, bir gelir vergisi nizamı içerisinde vergi mevzuuna dâhil olacağı neticesine varılmaktadır. Filhakika, hem kaynak nazariyesi, hem de bilânço nazariyesi bakımından zirai kazançların vergi mevzuu haricinde kalması için ikna edici hiç bir sebep mevcut değildir.

III. Gelir Vergisi Kanunundaki Gelir Anlayışı ve Zirai Kazançların durumu :

Gelir vergisinin mevzuunu, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların hakikî ve safî tutarları teşkil etmekle beraber gelirin nazarî bir tarifi yapılmış değildir. Kanunda gelire dâhil kazanç ve iratlar tasnifli bir şekilde gösterilmekle iktifa edilmiştir. (7) Yalnız Gelir Vergisi Kanunu tasarısının gerekçesinde (8) gelirin şu şekilde bir tarif ebağlandığı görülmektedir: «Gelir, gerçek kişilerin ihtiyaçlarını gidermek veya tasarruf etmek hususunda, varlıklarına dokunmaksızın kullanabildikleri ve muayyen veya gayri muayyen fasılalarla elde ettikleri imkânları ifade eder». Bu tarife nazaran, gelir, inkısam dolayısıyla ve piyasa mekanizmasıyla bir takvim yılında elde edilen kıymetlerin nakdî tutarlarını ifade etmektedir. Gerek bu tarif, gerekse kanunî gelirin evsafı (9), prensip bakımından, zirai kazançların vergilendirilmemesi için bir sebep bulunmadığını göstermektedir. Nitekim, Gelir Vergisi Kanununda, gelirin tesbitinde muhtemel bir karışıklığı önlemek maksadiyle istisnanın şümulünü tayin eden hükümlerin (10) konulması

(6) Misal olarak Bkz. Vergi Usul K. mad. 261, 262, 274.

(7) 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu mad. 2.

(8) Bkz. Gelir Vergisi Kanunu tasarısı. Sahife: 25.

(9) Şahsî ve umumî olması, hakikî ve safî miktarlarıyla nazarı itibara alınması ve elde edilmiş bulunması, gelirin kanunî evsafını vermektedir.

(10) 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. mad. 19.

cihetine gidilmiştir. Başka bir ifade ile «ziraî faaliyetler» in muhtevasını tayin etmek zarureti duyulmuştur. Filhakika, Gelir Vergisi Kanununda yer alan ziraî kazançlar istisnası ile alâkalı 19 uncu madde, ziraî kazanç mefhumuna kanun vazı tarafından verilen mânayı tesbit etmektedir. Mezkûr maddede, ziraî kazanç mefhumu gayet geniş şekilde mütalâa edilmiştir. Arazide, ekim, dikim ve bakım gibi aslî ziraî faaliyetler yanında, ziraî mahsullerin muayyen şartlarla satışı, ziraî âlet ve makinelerin kiraya verilmesi, bakım ve yetiştirme yoluyla hayvan ve hayvan mahsulleri istihsali istisna hükmünün şümulü içerisine alınmıştır. Acaba, modern vergi prensipleri bakımından ziraî kazançlar için tanıyan bu geniş istisnayı haklı göstermek mümkün müdür? Müteakip paragrafta bu soruya verilecekcevabın tayinine çalışılacaktır.

IV. Modern vergi prensipleri ve ziraî kazançlar istisnası :

Vergide adalet anlayışı, verim mevzuu, verginin siyasî ve iktisadî neticeleri, modern vergiciliğin hususiyetlerini tesbite hizmet eden başlıca esaslardır. (11) Bir gelir vergisi sistemi içinde yer alan ziraî kazançlar istisnası hakkında da bu esaslara göre bir kıymet hükmüne varılabilemesi mümkündür.

«Vergi, mükelleflerin iktidariyle mütenasip şekilde ödenmelidir» ibaresiyle hülâsa edilebilecek olan vergide adalet mülâhazası, bugünkü vergicilikte çeşitli incelikleri kavrayan bir mevzudur. Vergide adalet prensibi; vergi kanunları önünde müsavat, vergide müterakkiyet ve şahsîlik meselelerini ihata etmektedir. Ziraî kazançların vergilendirilmesinde, matrahın takdir usulüyle tesbiti ve değerlendirme mevzuları dahi kanun önündeki müsavata zaafa uğrattığı düşüncesiyle tenkit edilirken, bu nevi kazançların tamamen vergi harici bırakılması adalet prensibinden büsbütün ayrılmaya sebebiyet vermektedir. Âdil bir vergi, siyasî cemaatin bütün fertlerine ait gelirleri ihata etmek, başka bir ifade ile umumilik prensibini gerçekleştirmek ve herkesten iktidarına göre fedakârlıkta bulunmasını istemek zorundadır.

Vergide verim meselesine gelince; kabarık bütçe ihtiyaçlarının vergi vasıtasıyla karşılanması zarureti randıman mevzuunu birinci derecede ehemmiyetli kılmıştır. Verim, vergiye tâbî mevzuları kabil olduğu kadar genişletmek ve nisbetler üzerinde oynamak suretiyle arttırabileceği için, geniş bir ziraî kazanç istisnası bizzarur verginin hasılâtına menfi cihetten müessir olmaktadır.

Verginin siyasî ve iktisadî neticeleri de mütekâmil bir vergi tatbikiyle yakından ilgili bulunmaktadır. Burada «siyasî» tâbirini seçim

(11) M. Vedel — a. g. e. Sahife: 372.

meseleleri ile karıştırmaksızın mânalandırmak icabeder. Modern vergi-cilikteki politik zaruretleri şu fikirler etrafında toplamak kabildir: Bir defa vergi sistemi mümkün olduğu kadar geniş bir mükellef zümresini kavramak zorundadır. «Seçmen» ve «mükellef» sıfatlarının imkân nisbetinde birbirlerine intibakı sağlanmalı, vergi mevcudiyetini hissettirebil-melidir. Vasıtalı vergilerde noksan kalan bu husus, mükellefi memleke-tin malî idaresine karşı bigâne kılmakta, siyasî müesseseler ve demok-rasi mekanizması da bu alâkasızlıktan zarar görmektedir. Verginin ikti-sadî neticelerine gelince; burada mevzuubahis olan, verginin ekonomi üzerine bir tesir icra edip etmemesi keyfiyetidir. İstisnalar bakımından bu konuda ehemmiyeti haiz olan cihet, istisnaların geri kalmış bir ekono-miyi teşvik eder bir durum yaratmamasıdır. Bu itibarla, istisnalar mev-zuunda verginin ekonomik neticeleri hesaplanırken hangi faaliyet kolla-rının ne suretle himaye edileceği ve bu himayenin hududunun ne olaca-ğı iyice tesbit edilmelidir. Verginin iktisadî neticeleri arasında, millî ge-lirdeki tahavvüllerin takibi keyfiyeti de ayrı bir hususiyet olarak yer alır.

Buraya kadar verilen izahattan çıkan umumî neticeye göre; gelir vergisi tatbikatında, geniş bir ziraî kazanç istisnasını modern vergi pren-sipleri muvacehesinde kabule imkân yoktur. Bu umumî neticeyi Jean Marshal'ın «Rendements fiscaux et Conjonkture» adlı eserinde verilen şu izahatla tamamlamak yerinde olacaktır: (12) Her verginin taşıdığı hususiyetlerden bir kısmı müsbet, bir kısmı da menfi yani kusurludur. Mesele, bu birbirinden ayrılmaz hususiyetlerin meczedilebilmesindedir. Verimli ve âdil bir vergi hem konjonktürü takibeder, hem de yükünü mükellefe hissettirir. Buna mukabil müstakar bir verginin verimi kararlı, fakat adaleti eksiktir, dolayısıyla konjoktürü takibetmez ve yükünü mükellefe hissettirmez. Görüldüğü gibi münakaşaya mevzu olan şey, muayyen gelir unsurlarına tanınan istisnalar değil, ve fakat, her halükârda yapılacak vergilendirmenin tatbik şeklidir. Esasen geniş bir ziraî kazanç istisnası, halen tatbik edilen gelir vergisi sisteminde yer alan prensiplerle de tezat halindedir. Filhakika, Gelir Vergisi Kanunu-nun 1 inci maddesinde yer alan umumîlik prensibi aile durumu, en az geçim indirimi müessesesi ve müterakkilik tatbikatiyle gerçekleştirilen şahsîlik prensibi, Kurumlar Vergisi sayesinde tahakkukuna çalışılan ayırma prensibi muvacehesinde ziraî kazanç istisnası büyük bir boşluk (= lacune) teşkil etmektedir.

Umumî vergi prensipleri, gelir vergisi sistemi içerisinde geniş bir ziraî istisnanın tatbikini terviç etmediği halde, memleketimizde carî ge-lir vergisi tatbikatında niçin bir ziraî kazanç istisnası yer almıştır? Ve

(12) M. Vedel — a. g. e. Sahife: 377.

bu istisnaya karşı yapılan devamlı itirazların sebebi nedir? Şimdi de bu hususları gözden geçirelim:

V. Ziraî Kazançlar İstisnasının Sebepleri :

İstisnanın haklı gösterilmesi için vergi reformu sırasında memleketin şartları ve hususiyetleri öne sürülmüş ve nazari prensiplerin tatbik edileceği muhitin icaplarına intibak zarureti üzerinde durulmuştur. Filhakika sadece nazari esaslara bağlı kalınmak suretiyle vergi meselelerinin çözülmesi imkânsız bir şey olunca, vergilendirmenin realitelere uygun düşecek şekilde yapılması tabiatile bir zaruret halini alır. Maarif seviyesinin düşüklüğü sebebiyle mazbut hesap tutma imkânsızlığı ve vergi teşkilâtının yaygın bir beyanname mükellefiyetini başaracak durumda olmaması ihtiyatlı hareket edilmesini zaruri kılan mahallî hususiyetler arasında zikredilmiştir. İyi bir gelir vergisi disiplininde her mükellefin hakikî ve safî geliri üzerinden teklifini zaruri kılan «umumîlik prensibi» nden bahis konusu zaruretler altında vukubulan inhirafların başında gelen esnaf muaflığı ve ziraî kazançlar istisnası bu sebepler tahtında konulmuştur. Ticari kazançların vergilendirilmesinde esnaf muaflığı dahi gelir vergisi bakımından münakaşa mevzuu edilirken, ziraî kazançlara tanınan umumî istisnanın yeni vergi manzumesinde büyük bir boşluk meydana getirmesi daha başlangıçta düşündürücü bir mahiyet almıştır.

Durumu haklı göstermek maksadiyle ileri sürülen sebepler içinde şunları bilhassa zikretmek icabeder: Bir defa ziraî kazançların tesbitindeki güçlükler üzerinde durulmuştur. Bu bakımdan ziraî kazançların hakikî ve safi miktarları ile hesaplanması keyfiyeti, hem mükelleflerin tesbitindeki zorluklar hem de mükellefi teşvik etmesi itibariyle malî idarenin tatbikatı sert ve masraflı bir yola girmesinden doğacak mahzurlar geniş bir istisnaya müsait bir zemin hazırlamıştır. Ziraî gelirlerin dalgalı ve istikrarsız oluşu da bu sebeplere ayrıca inzimam etmiştir. Memleketin umumî yaşama şartlarının ziraî karakter taşıyan bir cemiyeti temsil etmesi ve bu ziraî karakterli cemiyette gerek âsar gerekse toprak mahsulleri vergisi dolayısıyla görülen tatbikatın vergilendirme bakımından iyi hatıralar taşımamış bulunması da istisnanın konulmasında rol oynamıştır. Ziraî kazanç seviyesinin düşüklüğü karşısında; gelirlerin büyük kısmının enaz geçim indirimi altında kalacağı düşünüldüğünden bu nevi gelirlerin bütün vergi formalitelerinden geçirilmesi de yersiz ve külfetli bulunmuş, umumî bir istisna tanımının daha realist bir hareket tarzı olacağı neticesine varılmıştır. Nitekim, Gelir Vergisi Kanunu tasarisında (13), memleketimizdeki ziraî faaliyetin küçük köy işletmeleri

(13) Gelir Vergisi Kanunu tasarisı. Sahife: 27.

halinde olduğu, bu sahada elde edilen gelirin mükellef itibariyle nazarı itibara alındığı takdirde pek düşük seviyede bulunduğu belirtilmiştir. Bu münasebetle 1943 senesine ait 2.620 milyon T.L. tutarındaki zirai gelire, bu geliri sağlayan 2,5 milyon çiftçi ailesi karşılaştırılmak suretiyle her bir çiftçi ailesine ancak 1.000.— T.L. civarında bir gelir isabet edebileceği hesaplanmıştır.

Zirai kazançlar istisnasını haklı göstermeye matuf bu sebeplere rağmen, esas gayenin bu istisnayı daimileştirmek olmadığı hususu da ayrıca belirtilmiştir. Filhakika zirai kazançların vergilendirilmesi mevzuunda umumî bir istisnanın ilk merhaleyi teşkil ettiği, ikinci merhalede, ticarî kazançlar dolayısıyla derpiş edilen esnaf muaflığına müşabih bir «çiftçi muaflığı» müessesesinin ihdası cihetine gidileceği açıkça ifade olunmuştur. Asıl maksadın ziraat işlerinde bilfiil çalışmak suretiyle geçimlerini sağlayan küçük çiftçinin vergi dışında bırakılması şeklinde ifade edildiğine ve zirai reform hareketi neticelerinin alınması için bir bekleme devresine esasen ihtiyaç bulunduğu belirtildiğine göre, daha başlangıçta yaygın bir zirai kazançlar istisnasının gelir vergisi nizamı içinde normal karşılanamayacağı kabul edilmiş oluyordu. Kanaatimizce, zirai kazançlar istisnası, bir patent vergisi karakterini taşıyan kazanç vergisinin alışılmış tatbikatından yepyeni bir vergi görüşünü temsil eden gelir vergisi nizamına geçerken, reformun tahakkukunu sağlayabilmek maksadiyle, efkârı umumiye hesabına kabul edilmiş bir ivazdı. Zira, gelir vergisi reformuna girişildiği sırada elde mevcut milli gelir rakamlarında zirai sektöre isabet eden payın % 44 olduğu gözönünde tutulacak olursa, geniş bir zirai kazanç istisnasının böyle bir reformla tezat teşkil ettiği izaha muhtaç bir husus değildir. Bu şartlar altında konulmuş bulunan istisnanın altı yıllık bir tatbikata sonra da olduğu gibi bırakılması çeşitli mahzurların devamına katlanmak mânasına gelecektir. Bu vesileyle müteakip paragrafta bahis konusu mahzurların tahlili cihetine gidilmiştir.

VI. Zirai Kazançlar istisnasına karşı yapılan itirazlar :

Gelir vergisinin gerek nazarî esasları, gerekse tatbikatı bakımından mutlak bir zirai kazançları istisnasını esasen haklı göstermenin mümkün olmadığı aşikârdır. Kaldı ki, 1950 yılından sonraki değişiklikler, bu arada, verginin tatbikatına intibak için kâfi bir zamanın geçmiş bulunması artık vergi reformuna tekaddüm eden devrede ileri sürülen düşüncelerin desteklenmesini büsbütün imkânsız kılacak bir duru mihdas etmiştir.

Bir defa tatbikat, istisnadan faydalananların büyük çiftçi olduğunu göstermiştir. Hükümetin fiyat ve kredi politikasındaki kolaylıklardan, makineleşme mevzuundaki gelişmelerden büyük çiftçi istifade etmiştir. Bu değişiklikler, işletmelerde temerküzü teşvik etmiş ve binnetice gelir-

lerde de artışı sağlamıştır. (14) 1950 senesinden sonra ziraî sektöre sağlanan imkânlar, millî gelirin içerisindeki ziraî gelirlerin nisbetini yükseltmiş ve bu yükseliş 1953 yılında % 50 yi bulmuştur. (15) Filhakika, bir kısım ziraat erbabının hayat seviyesinde vukubulan değişmelerin dış görünüşü ve ekilen arazi miktarındaki devamlı artışlar, ziraat sektöründeki gelir artışlarına devamlı karineler olmuştur. Nitekim 1948 deki 9.2 milyon hektara mukabil, 1954 de 13.2 milyon hektar arazi ekildiği görülmektedir. (16)

1952 senesi sonlarına kadar kalkınma hareketinin ağırlık merkezini ziraî faaliyetlerin teşkil ettiği ve bu sahadak ikalkınmanın da makineleşmenin teşviki suretiyle gerçekleştiği gözönünde tutulacak olursa, istihsaldeki artışların esasen pazar için istihsalde bulunan orta ve büyük çiftliklerde vukua geldiği (17) bunların da vergilendirme bakımından elverişli işletmeleri temsil ettiği belirtilebilir. Ziraî gelirlerindeki bu tahavvülere rağmen istisna hükmünün aynen devamı, vergi yükünün dağılışı bakımından diğer sektörlerin aleyhine bir durum yaratmıştır. Ziraat sektörünün başlıca vergi mükellefiyetini teşkil eden arazi vergisinin eski tahrirlere dayanmış bulunması da fiat artışlarına rağmen vergi hasılasının daima aynı kalmasına mucip olmuştur. Hem vergi adaletini ve hem de sosyal adaleti zedeliyen bu durum, bilfiil ziraî faaliyetlerin çeşitli istihsal sahalarında da imtiyazlı vaziyetlerin vücut bulmasına sebebiyet vermiştir. Nitekim' ziraat sektöründe esas inkişaf nebat yetiştirme ile alâkalı faaliyetlerde olmuş, bu arada meralarda devamlı bir gerileme hayvancılığın aleyhine neticeler roğurmuştur. (18) Bu vaziyet, umumî bir vergi istisnası yerine gelirlerin teklifi suretiyle ziraî sektörde muvazeneli bir gelişme sağlamak maksadiyle subvansiyon tatbikatına geçilmesinin daha doğru ve haklı olacağı kanaatına yol açmıştır. İyi tatbik edilmek kaydiyle, sübvansiyon usulünün aynı zamanda ziraat sektörünün kendi teknik teçhizatını sağlayacak şekilde ihracata elverişli faaliyet kollarında da gelişmesinin imkân vereceği düşünülmüş ve geniş bir istisna aleyhindeki temayüller bu suretle biraz daha kuvvetlenmiştir.

(14) Bkz. Türkiye'de Ziraî Makinalaşma. S. B. Fak. yayınları M. 39 - 21. Sahife: 95 ve 115.

(15) Bkz. Forum Sayı: 19, Sahife: 6.

(16) Bkz. İsmail Türk. İktisadî gayeli malî yardımlar. Doktora tezi. Gelir Vergisinde istisna ve muafiyetler bahsi.

(17) Bkz. Sadun Aren. İktisaden az gelişmiş memleketlerde kalkınmanın finansmanı ve bazı yatırım meseleler S. B. F. Dergisi, Cilt: X, yıl: 1955

(18) Hububatın Türkiye ziraatindeki yeri için Bkz. Toprak Mahsulleri Ofisi Eğitim yayınları. No. 5. Sahife: 3

Konuya iktisadî ve malî cepheden bakıldığı zaman, zirai kazançlar istisnasının mevcudiyeti mânasını büsbütün kaybetmektedir. Filhakika 1950 den sonraki kalkınma faaliyetlerinin finansmanı devlet maliyesini devamlı şekilde zorladığı halde, zirai sektörün malî güçlükleri karşılama hususunda varidat temini bakımından bir yardımı dokunmamış, bilâkis menfi tesirlerin çoğalmasına sebep olmuştur. Şöyle ki; zirai sektöre yapılan yatırımların gelirlere muvazi şekilde artması icabettiği halde, ziraiat erbabının eline geçen iştirak gücünün istihlâke yönelmiş bulunması, iktisaden geri kalmış bir memleketin kalkınmasında esas noktayı teşkil eden sermaye terakümünü engellemiştir. Mâkul hadlerde kalmak kaydıyla, kalkınmanın enflasyonist tesirler icra edeceği kabul edilmekle beraber istihlâkin azaltılması maksadiyle efektif talebe vergi vasıtasıyla hiç bir tesir icra edilemeyişi para hacminin artmasından mütevellit tazyikin ağırlaşmasına sebebiyet vermiştir. (19) Netice itibariyle, zirai sektörün kalkınmanın sadece nimetlerinden istifade eder durumda bırakıldığı ifade olunabilir. Köylerden yatırım merkezlerine nüfus aktıkça, bunlar tarafından istihlâk edilen maddelerin piyasaya çıkmalarını temin maksadiyle yapılacak vergilemenin de halkınma hareketine muvazi tedbirler arasında yer alacağı ileri sürülmüştür. (20) Tamamiyle malî gayelere müteveccih bulunmayan ve fakat tatbikatı bakımından malî neticeler tevhit eden bu düşüncenin tekrarında fayda mülâhaza edilmektedir. Kalkınmanın tahmil ettiği malî külfetlerin karşılanması maksadiyle zirai gelirlerin vergilendirilmesi, aynı zamanda millî gelirin (21) ve dolayısıyla vergi yükünün (22) dağılışı bakımından da müsbet tesirler icra edecektir.

Geniş bir zirai kazançlar istisnası, vergi hasılâtına bir başka bakımdan da menfi tesirler icra etmektedir. Bahis konusu menfi tesirler, gelir vergisi hesaplarının tetkiki sırasında müşahede olunmaktadır. Sinaî faaliyetlerin, alış veriş münasebetlerinde zirai faaliyetlerle temas geldiği noktalarda karşılıklı kontrol tekniği büyük ölçüde zaafa uğramaktadır. Gelir vergisi sistemi, revizyon tekniği bakımından karşılıklı kontrol esasına dayandığından, zirai kazançların külliyen vergi dışında kalması, ticarî ve sinaî kazançların muvazaalı yollarla küçük seviyede gösterilmesi neticesini tevhit etmektedir. Gelir vergisinin ilk tatbik yılı sonunda ha-

(19) Sadun Aren A. g. etüt.

(20) Sadun Aren A. g. etüt.

(21) Bkz. Memduh Yaşa. Türk Gelir Vergisine müteallik abzi meseleler. Maliye Enstitüsü konferansları. Sahife: 12 (İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü yayını No. 1).

(22) Bkz. Şadi Özel. Türkiye'de ve yabancı memleketlerde vergi yükü. İktisat ve Maliye Dergisi, 5 Kasım 1955, sayı: 8

zırlanan bir tasarıda (23), sırf bu bakımdan cezaî hükümlerin takviyesi-ne lüzum hasıl olduğu ifade edilmiştir. Hakikat halde müeyyidelerin şid-deulendirilmesini yarım bir tedbir saymak lâzımdır. Esas olan, ziraî ka-zançların belli bir kayıt disiplini altına alınarak gelir vergisindeki mü-him bir boşluğun kaldırılabilmesi keyfiyetidir.

Bahis konusu kontrol eksikliği dolayısıyla vergi hasılâtında vukua gelen kayıplar hiç nazarı itibara alınmasa dahi, sırf ziraî kazançların vergilendriilmesinden elde edilecek meblâğın tahminî rakamları esasen meselenin ehemmiyetini ortaya koymaya kâfi gelecek durumdadır. İyi bir mahsul yılı olan 1952 senesi tahminleri ziraî sektörden 135 milyon ge-lir sağlanabileceğini göstermektedir. (24) % 25 ilâ 30 arasında dalgala-nabileceği kabul edilen bu hasılanın büyük ve orta işletmeleri temsil eden 38.550 kişi tarafından sağlandığı hususu da yapılan tahminler arasında yer almıştır. Burada ziraî kazançların vergilendirilmesi bakımından bir noktayı daha belirtmek lüzumu vardır. Memleketimizde ziraî kazançların vergilendirilmesi, umumî nüfusun % 80 ini teşkil eden nüfusun içinde ziraî gelirlerin % 25 ine tesahüp eden % 1 1/2 ğun vergilendirilmesi mâ-nasını taşımaktadır. (25) Başka bir deyimle, konuyu, yeniden 40 bin ki-şinin teklifi meseles iolarak mütalâa etmek icabeder. Mevzuun malî por-tesi bu suretle çizildikten ve elde edilecek hasılâtın verimli bir karakter taşıdığı belli olduktan sonra, ziraî kazançların ne suretle vergilendirilece-ği hususunun ayrıca tetkiki icabetmektedir. Müteakip paragraf bu ko-nuya tahsis edilmiştir.

VII. Ziraî Kazançları Vergilendirme Usulleri :

Ziraî kazançların ne suretle vergilendirileceği hususu, vergi matrahi-nin tayini meselesiyle alâkalı bulunmaktadır. Vergi tatbikatı bakımından bu mevzu büyük bir ehemmiyeti haizdir. İyi görünün her vergi sistemi dahi sırf matrahın tesbiti ve değerlemenin icrasındaki hususiyetler yü-zünden prensiplerinden ayrılmış olabilir ve kötü bir vergi halini alabilir. Aşağıda sırasıyla vergilendirme usulleri ve bunların tatbik kabiliyetleri topluca gözden geçirilecek, bilâhare Türk gelir vergisi sistemi içerisinde ziraî gelirlerin vergilendirme şekli üzerinde durulacaktır.

Vergi matrahının tayini bakımından mevcut usulleri vasitasız = (direk) ve vasıtalı (= endirek) olmak üzere ikiye tefrik etmek kabil-

(23) 1951 yılında B.M.M. ne sevk edilen Vergi Usul Kanununun bazı madde-lerinin tâdili hakkındaki kanun tasarısı gerekçesi (5815).

(24) Bkz. Reşat Aktan, Ziraat Kazançlarının vergilendirilmesi. Forum, sayı:19.

(25) Reşat Aktan, a. g. etüt.

dir. (26) Direk usulde, matrahın yani verginin hesap edileceği meblâğın bizzat kendisine ulaşılmaya gayret edilir. Bunun için, ya «beyanname» ye veya «resen takdir» e başvurulur. Ancak, beyanname tatbikatı matrahın tayininde normal bir yol olduğu halde, resen takdir tatbikatı esas itibariyle müeyyide şeklinde tezahür eder. Bu itibarla istisnaî bir usul sayılmak lâzımdır. Beyanname usulünde, beyannameyi ya bizzat mükellef veyahut da vergi sorumlusu olan kimse verir. İdare de, yapılan beyanın doğruluğunu geniş selâhiyetlerle mücehhez olarak tahkik ve kontrol eder. Endirek usule gelince; burada, vergi matrahı ile vergi mevzuu arasında mutavassıt unsurlar yer alır. Endirek usulün de iki tatbikat şekli vardır. Bunlardan «karine usulü»; matrahı ve matrahın miktarını bir takım haricî alâmetlerden istihraç eder. «Götürü usul» de ise; matrahın toptan şekilde tesbiti mevzuubahistir. Bu usulde kolaylık birinci derecede ehemmiyeti haiz olduğundan hata payı önceden kabul edilmiş demektir. Götürü usulün «kanunî» şeklinde matrahı ve dolayısıyla vergiyi bizzat kanun vazı tesbit eder, müşterek beyan (= le forfait conventionnel) şeklinde ise götürü miktar kanunla değil ve fakat idare ile mükellef arasında cereyan eden müzakere neticesinde belli edilir. (27) Son söz gene idarenin olmakla beraber, icabı halinde hakem durumundaki bir hususî komisyonda anlaşmazlık halledilir.

Zirai kazançların teklifi bakımından bu usullerin tatbikî kıymeti nedir? Beyanname usulü gerçek gelirin teklifi için en elverişli durumda olmakla beraber, matrahın tesbitinde hesap tutma tekniği ile alâkalı çeşitli inceliklerle karşılaştığı da bir vakiadır. Bahis konusu incelikler zirai kazançların tesbitinde bazı prensiplerin seçimiyle alâkalı bulunmaktadır. Bu prensipler, bilhassa a) zirai kazançların tesbitinde tahsilât ve tahakkuk esaslarından hangisine itibar edileceği, b) Stokların hangi fiatlarla değerlendirileceği, c) Ne çeşit masrafların hasıllattan indirilebileceği ve d) Kayıt disiplininin ne suretle kurulacağı hususlarına taallük eder.

Götürü usul, zirai kazançların vergilendirilmesinde geniş bir tatbikatı haizdir. Verginin tarh şeklinde bakılacak olursa, götürü usul de karine usulü de zirai kazançların vergilendirilmesinde netice itibariyle bir arazi vergisi şeklini almaktadır. Zira, her iki halde de gelirin tesbiti, toprağın mahiyetine ve dahil bulunduğu sınıfa istinat etmektedir. Götürü usulde matrahın tayini esas itibariyle hazinenin aleyhine neticeelr verir. Hele müşterek beyan şeklindeki matrahın tesbiti müzakere mevzuu yapıldı-

(26) Bkz. M. Vedel. A. g. e. Sahife: 403 ve müteakip.

(27) Götürü usulün, kanunî şeklele karine usulü arasındaki benzerlik aşikârdır. Zirai kazançların vergilendirilmesi sırasında arazinin durumu ve haricî alâmetler aynı derecede rol oynamaktadır.

ğı için bu durum büsbütün göze çarpar. Esasen götürü usulün kanun vazı tarafından alâkalı çiftçi zümresi lehine müsamaha ile karşılanması da bundandır. Gerçekte, bu müsamahakâr davranış sebebiyle büyük bir çiftçi kitlesinin gene vergi dışında kalması veya az vergi ödemesi mukadder bir neticedir. Ziraatle iştigal eden müteşebbislerin çalıştırdıkları işçiler için vergi sorumluluğu taşımadıkları da bir vakiadır. Aynî olarak temin edilen menfaatlerin değerlenmesindeki güçlükler bu durumu yaratmakta ve bu hal ziraatin hususî şartlarından sayılmaktadır. Bir gelir vergisi nizamı içinde ziraî kazançların vergilendirilmesi mevzuunda yukarıda mahiyetleri belirtilen usullerden hangisinin daha uygun olacağı meselesini bir defada halletmek mümkün değildir. Tatbik edilecek usullerin kıymetleri muhtelif memleketlere göre değişiklikler göstermektedir. Meselâ, İngiltere (28) ve A. B. D. de (29) ziraî gelirler ticarî ve sınaî kazançlarda olduğu gibi gerçek miktarlara göre vergilendirildiği halde, Batı Almanya'da ve Fransa'da (30) hem gerçek gelir esasına hem de götürü usule göre vergilendirme yapılmaktadır. Fransa'da köy işletmesi tipi carî olduğundan, malî idare ziraat erbabından basit bir muhasebe tutmalarını istemek hususunda dahi çekingen davranmaktadır. Bunda, çiftçi zümresi tarafından kâr mefhumuna verilen mânanın malî ve iktisadî gelir anlayışına uygun düşmemesinin de tesiri vardır. Çiftçiler için gelir, umumiyetle, kendisinin ve aile efradının maiyeti ve ihtiyaçları karşılandıktan sonra yıl sonunda para olarak kalan kısımır. Bu psikolojik davranış karşısında, gelirin malî bakımdan haiz olduğu mânayı alâkalılara anlatmak pek kolay bir şey değildir. (31) Bu durum karşısında ziraî kazançların vergilendirilmesi hususunda götürü usulün hayli tatbik kolaylıklarını taşıdığı kabul edilebilir. Ancak, götürü usulün iyi tatbiki kadastro çalışmalarının tamamlanmış olmasına bağlıdır. Modern kadastro vergiciliğe de elverişli şekilde tanzim gerekir. Yâni, kadastro kıymeti ile beraber yetiştirilen mahsul neveleri ve işletmelerin hususiyetleri de gözönünde tutulmalıdır. Bu suretle kadastro, teknik ve hukukî faydaları ile birlikte ziraî kazançların değerlendirilmesine de elverişli bir durum arz etmektedir. Her idarî taksimat ve meselâ her vilâyet için yapılacak takdirlerle, işletmeler kendilerine ait kategorilere ithal edilir, vergi matrahı da ekilen arazinin sathı ile hektar başına tesbit edilen götürü kazancın bir fonksiyonu olarak hesaplanmış bulunur. Şimdi de bu esasların memleketimizdeki gelir vergisi nizamı içerisindeki tatbik kabiliyetini görelim.

-
- (28) Bkz. Mustafa Renksizbulut. İngiliz Gelir Vergisi Sisteminde Ziraî kazançların teklif şekli. İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: II. Sayı: 1.
- (29) Bkz. Orhan Güreli. Muhtelif memleketlerde ziraî kazançların teklif şekilleri. İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: II. Sayı: 2.
- (30) Bkz. Orhan Güreli. A. g. etüt.
- (31) Bkz. M. Vedel, A. g. e. Sahife: 479

VIII. Gelir Vergisi Sistemi içinde Zirai Kazançların Vergilendirme Şekli :

Memleketimizde tatbik edilen gelir vergisi sistemi tek vergili sisteme bağlı olduğuna göre, zirai kazançların vergilendirilmesi mevzuunu bu sistemi ihlâl etmiyecek esaslar dahilinde halletmek zarureti vardır. Tek vergili veya toplu sistem bütün kazanç ve iratların bir araya getirilerek yekûn halinde sadece bir vergiye tâbi tutulmasını âmirdir. İstisna hükmü kaldırıldığı takdirde, zirai kazançlar, mevcut sistemdeki yerini bu anlayış çerçevesinde almak mecburiyetindedir. Bu bakımdan, zirai kazançların, ticarî kazançlar dolayısıyla tesbit edilen esaslara mütenazır şekilde vergilendirilmesi en uygun bir yol olacaktır. (32) Gelir vergisi sisteminin, mahallî hususiyetlerimize intibakını sağlayan orijinal taraflarından birisi de tüccar ile hakikî esnaf arasında yapılan tefrikte müşahede edilir. Gerek işyeri sabit olan gerekse gezici şekilde faaliyette bulunan esnafın gelir vergisi dışında bırakılarak basit bir patent vergisine tâbi tutulması, hem gelir vergisinin prensip bütünlüğünü zedelememiş, hem de ticarî kazançlar yönünden gelir vergisinin memleketimizin bünyesine intibak etmesini sağlamıştır. Gelir vergisi sistemi içerisinde «esnaf muaflığı» adı altında anılan, bu müessese tatbikattaki yerini her an daraltılmaya elverişli ölçüler altında almış bulunmaktadır. Bu suretle gelir vergisi muaflığı ile esnaf vergisi mükellefiyeti birbirlerine bağlı tutulmuş, ayrıca esnaf yanında ücretle çalışanlar da bu muafiyetten faydalandırılmışlardır. Hakikî gelirleri üzerinden vergilendirilen tüccar da senelik cirolarına göre iki sınıfa tefrik edilerek bunlardan bir kısmına bilânço esasına, bir kısmına da işletme hesabı esasına göre defter tutma imkânı sağlanmak suretiyle kolaylıklar temini cihetini gidilmiştir.

Aynı esaslardan mülhem olarak zirai kazançların gelir vergisi sistemi içinde tefriki için şu şekilde hareket edilmesi mümkündür: Halen carî esnaf muaflığında (33) muaflığın tesbiti bakımından çeşitli ölçüler konulmuş olmakla beraber, bir takvim yılı zarfında elde edilen 7500.— T.L. tutarındaki kazancın vergi dışında bırakıldığı müşahede edilmektedir. Şimdiki halde 7.500.— T.L. lık had, zirai kazançlar için bir istisna hududu sayılmak suretiyle bu meblâğın üstünde kalan kazançların gelir vergisi mevzuuna alınması orta ve büyük zirai işletmelerin vergilendirilmesi neticesi verebilir. 7.500.— T.L. tutarındaki zirai kazancın istisna hükmünden faydalandırılması, hem zirai faaliyet sektörünün hususiyetlerine uygun gelecek hem de mükelleflerin ve malî idarenin karşılaşacağı

(32) Bkz. Ali Alaybek. A. g. e. Sahife: 18

(33) 6838 Sayılı Kanun. madde: 2

aşırı formaliteleri önlemiş bulunacaktır. Tesbitindeki güçlükler sebebiyle ziraat işçilerinin vergilendirilmesinden de sarfınazar edilmelidir.

7.500.— T.L. lık kazancın tesbiti için götürü usulden faydalanılmıdır. Ancak, vergiciliğe elverişli kadastronun henüz kurulmadığı gözönünde tutulursa, (34), neticeleri esasen mükellef lehine tecelli edecek olan götürü usulün müşterek beyan şeklini tercih etmek uygun olur. (35) Mezkûr meblâğ üzerinde kalan gelirlerin teklif şekline gelince; burada iki yol hatıra gelmektedir. Bunlardan birincisi, 7.500.— T. L. üzerinde kalan gelirlerin tamamen, basit bir kayıt nizamı içerisinde ve gerçek gelir esasına göre vergilendirilmesi eşklidir. Bu takdirde, halen ticarî ve sınaî kazançlar için tatbik edilen işletme hesabı esasından mülhem ve ziraî faaliyetlerin icaplarına uygun bir kayıt usulünün tesisi mümkündür: İkinci yol, gene müşterek beyan esasına sadık kalmak kaydıyla, 7.500.— T.L. ile muayyen bir had -meselâ 50.000.— T.L.- arasında kalan gelirlerin götürü şekilde ve bu haddin üstünde kalan gelirelerin ise yukarıda belirtildiği veçhile gerçek gelir esasına göre vergilendirilmesi keyfiyetidir. Bu ikinci yol, kayıt disiplinin ziraat erbabı için külfet teşkil edeceği ihtimali için mevzuubahis olabilir. Böyle bir durumda, hakikî gelir üzerinden vergilendirilecek ziraî kazançların temsil ettiği haddin altında kalan gelirler için esnaf muaflığına müşabih bir çiftçi muaflığı müessesinin yer alması mevzuubahis olacaktır.

Bu münasebetle, ziraî kazançların gerçek gelir esasına göre vergilendirilmesi için matrahın tesbitiyle alâkalı değerlendirme hükümlerinin ziraî faaliyetlerin bünyesine uygun şekilde konulması zaruretine de işaret etmek icabeder. Başkaca, gelir vergisi tatbikatında esasen carî kolaylıklardan faydalanılması da daima mümkündür. Bu vesile ile, gayribenkul sermaye iratları ile serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde yer alan götürü masraf usulü ve tahsilât esası zikredilebilir. Diğer taraftan ziraî sektörde, nakit haline gelmiş bulunan hasılatın gelir mefhumu içinde mütalâası da (36) memleketimiz için daha realist bir görüşün ifadesi olacaktır. Umumî ziraat gelir ile nakdî ziraat geliri arasında müşahede edilen farklar da bunu teyit etmektedir. (37)

(34) Bkz. Haydar Kazgan. Türkiye'de Ziraî kazançların vergilendirilmesi mevzuunda, Kadastro Usulünün arzettiği imkânlar. İktisat ve Maliye Dergisi. Cilt: I, Sayı: 11

(35) Evvelce zikredilen iki kanun teklifinde de müşterek beyan usulüne yer verildiği görülmektedir.

(36) Tahsilât esası = La methode de caisse = Cash basis.

(37) Bkz. Bedii N. Feyzioğlu. Ziraî Kazançların vergilendirilmesi meselesi. İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: I, Sayı: 8, Sahfe: 10

IX. N e t i c e :

Yukarıdan beri verilen izahat hem gelir vergisi nazariyatı ve hem de umumî vergi prensipleri bakımından küllî bir ziraî kazançlar istisnasının kabili müdafaa olamayacağını göstermiş bulunmaktadır. Buna, tatbikatta müşahede edilen mahzurlar da ilâve edildikte, gelir vergisi mevzuatının sistem bütünlüğünün ancak ziraî kazançların teklifi sayesinde kurtarılabilceği neticesine varılmaktadır. Kaldı ki millî gelirin büyük bir kısmını temsil eden ziraî gelirlerin tamamen vergi dışında bırakılması, memleketin iktisadî bünyesiyle de tezat teşkil etmektedir.

Bir taraftan kalkınmanın finansmanını sağlama, diğer taraftan kalkınma sebebiyle maruz kalınan enflasyonist temayülleri önleme zarureti karşısında, verginin, yatırımların devamı bakımından bir nevi mecburî tasarruf tesiri icra edeceği tabiidir. Bu sebeple, millî gelirlerin yarısından fazlası ziraî sektörden gelen bir ekonomide ziraat kazançlarının bütünü ile vergi dışında bırakılması keyfiyeti, ulaşılması arzulanan iktisadî hedeflerle bir tezat teşkil etmektedir. Nitekim iktisaden geri kalmış bulunan ziraî karakterli başka ekonomilerde ziraat gelirlerini vergilendirme meselesinin kalkınma plânlarının tahakkuku bakımından esasen ehemmiyetli bir mevzu halinde ele alınması da bu tezadın bir kere daha müşahedesine imkân vermektedir. (38) Netice olarak denilebilir ki; ziraî sektöre düşen millî gelir hissesinde ormancılık, balıkçılık ve hayvan yetiştirme faaliyetleri, vergilendirme bakımından, inkişaflarına intizaren şimdilik kabili ihmal görüles bile (39) çiftçilik mevzuuna dahil bulunan nebat yetiştirme faaliyetlerinden mütehassıl kazançların vergi dışı bırakılmasını haklı gösterecek bir sebep mevcut değildir. Kurumlar Vergisi Kanununda ziraî kazançların vergilendirilmesi hususunda zaten mevcut olan prensibin gelir vergisi kanuna da teşmili halinde vergi tatbikatı bakımından ehemmiyeti haiz bir noktanın daha gözönünde tutulmasında zaruret vardır. Bu da, malî idarenin sadece müeyyideler tatbiki suretiyle değil ve fakat yetiştirici ve terbiyevî gayeleri ihmal etmeksizin ziraî sektörün karşısına çıkmasıdır. Ziraat erbabının, ödeyecekleri verginin, mahiyetini ve miktarını anlayacakları derecede mevzuatın ve tatbikatın sade olması, malî idareye tanınacak selâhiyetlerin şahsî ve ferdî hürriyet mefhumunun en bariz görünüşlerini ihlâl eden durumlar ihdas etmemesi, gayelere kolaylıkla ulaşılması bakımından son derece ehemmiyeti haiz bulunacağı da gözden kaçırılmamalıdır.

(38) Bkz. Beynelmillel Para Fonu'na bağlı bir heyet tarafından Hindistan Hükümetine verilen rapor: Economic Development With Stability Sahife: 60 ve müteakip. Taxation.

(39) Bkz. 1957 Malî yılı Bütçe lâyhasına ait gerekçe.